GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 35376C du rôle
Inscrit le 28 octobre 2014

-

Audience publique du 5 février 2015

**Appel formé par Monsieur ... ..., …,
contre deux jugements du tribunal administratif
des 18 et 25 septembre 2014 (n°s 32064 et 32064a du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35376C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 28 octobre 2014 par Maître Marie-Pierre BEZZINA, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., avocat à la Cour, demeurant à L-…, dirigé contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 18 septembre 2014 (n° 32064 du rôle) et un jugement rectificatif dudit tribunal du 25 septembre 2014 (n° 32064a du rôle) le déboutant de son recours en réformation, subsidiairement en annulation, dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 novembre 2012 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997, émis le 12 septembre 2002 par l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2014 par la déléguée du gouvernement Betty SANDT ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître ... ..., en remplacement de Maître Marie-Pierre BENZINA, et Madame la déléguée du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries à l'audience publique du 27 janvier 2015.

Suite au dépôt le 30 juillet 1998 de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1997, Monsieur ... ... se vit adresser le 29 mai 2002 un courrier par le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, ci-après *« le bureau d'imposition »*, dont la teneur est la suivante :

« (…) *Dans le cadre de l'instruction fiscale sur base du paragraphe 205 (1) de la loi générale des impôts je vous prie de bien vouloir me faire parvenir les renseignements suivants :*

• *Suite à notre comparaison de fortune concernant l'année 1997 nous avons constaté un manquant de ... F (voir annexe). Veuillez nous faire parvenir toutes les pièces à l'appui et renseignements nécessaires à l'éclaircissement de cette situation.*

Veuillez m'envoyer les renseignements demandés pour le 21.06.2002 au plus tard.

A défaut d'une réponse, nous procéderons à la détermination des bases d'imposition par voie de taxation sur base du §217 de la loi générale des impôts (AO) (…) ».

Par courrier du 11 juillet 2002, Monsieur ..., après avoir demandé un délai supplémentaire par courrier du 21 juin 2002, envoya à l'administration des Contributions directes copie de divers virements et extraits de comptes courants afin de prouver l'existence d'importantes sommes d'argent de tiers sur ses comptes bancaires.

Le bureau d'imposition informa Monsieur ... par courrier du 29 juillet 2002 qu'il envisageait « (…) *de procéder aux modifications suivantes pour l'année d'imposition 1997 :*

• *Suite à notre comparaison de fortune qui vous a été envoyée le 29.05.2002 et suite à votre réponse du 11.07.2002 nous procéderons à une majoration de votre bénéfice de … F. Les comptes renseignés dans votre courrier ont déjà été pris en compte lors de l'établissement de notre comparaison de fortune et ne contribuent par conséquent pas à l'éclaircissement de votre situation.*

En vertu du § 205 (3) de la loi générale des impôts (AO) vous êtes invités à présenter vos objections éventuelles concernant les postes susvisés pour le 20.08.2002 au plus tard.

Passé ce délai, il sera procédé à l'imposition envisagée (…) ».

Ce courrier étant demeuré sans suites de la part de Monsieur ..., le bureau d'imposition émit le 12 septembre 2002, par voie de taxation d'office, le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 1997 en indiquant que l'imposition différait de la déclaration fiscale en ce que « *l'imposition tient compte des redressements qui vous ont été communiqués par notre courrier du 29.07.2002 sur base du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts (AO)* ».

Le 2 décembre 2002, Monsieur ... fit l'objet d'une contrainte.

Par courrier du 5 décembre 2002, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, à l'encontre du bulletin émis en date du 12 septembre 2002.

Le même jour, l’administration des Contributions directes accorda un sursis à exécution à Monsieur ... pour le montant de …- € dû au titre des impôts sur le revenu de l’année 1997.

Par décision du 14 novembre 2012 (n° C12370 du rôle), le directeur rejeta sa réclamation comme non fondée dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 5 décembre 2002 par le sieur ... ..., demeurant à L-…, pour réclamer contre « votre prédite décision » relative à l'« Année d'imposition 1997 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas le bulletin critiqué ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1997, émis le 12 septembre 2002 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir augmenté son chiffre d’affaires d’un montant de … francs ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce, la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'aux termes de l'article 91 alinéa 1 numéro 1 L.I.R. l'activité professionnelle des avocats, exercée d'une façon indépendante, est à considérer comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant que l'article 91 L.I.R. ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, seraient considérées comme bénéfice commercial : que d'ailleurs, en application de l'article 93 L.I.R. les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R., concernant le bénéfice commercial, sont également applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant qu'il ressort de l'examen du dossier fiscal que le bureau d'imposition a établi à l'aide d'une comparaison de fortune, sur base des déclarations fournies par le réclamant, un train de vie de -… francs ;
qu'au vu de ce résultat, le bureau a conclu à des recettes dissimulées d'un montant de … francs émanant de l’exercice de la profession libérale d’avocat ;

Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant expose qu'il aurait fourni « tous les documents qui doivent vous permettre de vérifier que votre imposition est injustifiée » ;

Considérant qu'en date du 29 mai 2002, le bureau d'imposition a notifié le résultat de la comparaison de fortune au réclamant afin de prendre position et de produire des pièces justificatives et des explications quant au résultat dégagé par la comparaison de fortune ;

Considérant que dans sa réponse du 11 juillet 2002, le réclamant a produit des copies d'extraits de deux comptes bancaires ;
qu'il se borne à renvoyer à des « sommes de tiers » sur ces deux comptes bancaires sans fournir d'autres moyens concluants expliquant le train de vie négatif ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que les deux comptes bancaires ont été considérés lors de la comparaison de fortune ;
que d'ailleurs les « sommes de tiers » concernent tant des virements de sommes aux deux comptes que des virements émanant des deux comptes bancaires ;
que les inscriptions quant aux destinataires et bénéficiaires figurant aux extraits de comptes ont été noircis ;
qu'en l'espèce, l'identité des destinataires et bénéficiaires est cependant déterminante pour la preuve des allégations du réclamant ;
qu'en plus le réclamant n'a produit que quelques extraits bancaires (mois de novembre et décembre 1997) afin de soutenir ses affirmations ;
que le seul moyen invoqué par le réclamant n'est dès lors pas concluant ;

Considérant qu'il ressort encore du dossier fiscal que le réclamant entendait verser des preuves supplémentaires, notamment la situation des comptes bancaires en début d'année ;
qu'à ce jour, le réclamant n'a cependant pas fourni d'autres pièces ou explications ;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation ;
que d'« une part la taxation doit permettre aux instances d'imposition qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire » ;
que d'« autre part la taxation ne doit pas être considérée comme une mesure de sanction à l'égard des contribuables. Elle constitue un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents. » (jugement tribunal administratif du 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle) ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;
qu'en l'espèce le train de vie annuel doit être suffisant pour couvrir les dépenses privées pour une famille de deux adultes et de trois enfants, alors que la comparaison de fortune fait déjà apparaître des apports supplémentaires de …francs

en l'entreprise, de sorte qu'il ne resterait même pas le dernier denier pour subvenir aux besoins journaliers de la famille ;

Considérant que le bureau d'imposition a évalué un train de vie de … francs pour couvrir les dépenses privées de la famille du réclamant impliquant la majoration du chiffre d'affaires d'un montant (…+ … i.e.) ... francs arrondis à … francs ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le réclamant est resté en défaut de fournir des éléments de preuve que la taxation s'écarterait de façon considérable des revenus réellement réalisés au cours de l'année litigieuse ; qu'il s'ensuit que le bénéfice provenant de l'exercice de la profession libérale fixé par taxation à travers le bulletin litigieux est à confirmer ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2013, Monsieur ... fit introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 14 novembre 2012.

Dans son jugement du 18 septembre 2014, le tribunal administratif rejeta en premier lieu le moyen du demandeur qui soutenait que la créance du trésor serait prescrite. Ce faisant, le tribunal releva que dans le cas d'espèce, il y avait eu imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, ci-après *« la loi du 27 novembre 1933 »*, de sorte que la créance du trésor se prescrirait non pas par 5 ans mais par 10 ans. Pour le surplus, les premiers juges notèrent que la prescription avait été, d'une part, interrompue par la notification d'une contrainte le 2 décembre 2002 et qu'un nouveau délai de 10 ans avait commencé à courir à partir de cette date, conformément à l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues, ci-après *« la loi du 22 décembre 1951 »*, renvoyant à l'article 2244 du Code civil, et, d'autre part, suspendue par l'octroi d'un sursis à exécution et par l'introduction d'une réclamation auprès du directeur jusqu'à l'émission de la décision du directeur, c'est-à-dire du 5 décembre 2002 au 14 novembre 2012 et, de troisième part, interrompue par l'introduction du recours contentieux, c'est-à-dire à compter du 18 février 2013.

Au fond, le tribunal expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude. Il souligna que la prise en compte, par l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, et que dans la mesure où la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible, la taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ces calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude,

cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal releva qu'il résultait de la lecture combinée du paragraphe 161 (1) 1. de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé *« AO »*, et de l'article 91 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé *« LIR »*, que si les membres de professions libérales, et notamment les avocats, étaient en principe tenus de tenir une comptabilité régulière, l'administration fiscale pouvait, par voie de tolérance, autoriser une comptabilité simplifiée, laquelle doit néanmoins, conformément au paragraphe 162 AO, respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives, l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée à l'alinéa 4 du paragraphe 162 AO. Il renvoya encore au paragraphe 217 (2) AO, prévoyant qu'à défaut de respecter une telle comptabilité, le contribuable s'expose – comme en l'espèce – au risque d'une taxation d'office.

D'après le tribunal, si Monsieur ... n'était pas obligé de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables, tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeois, celui-ci aurait néanmoins dû tenir une comptabilité simplifiée et ainsi procéder notamment à une inscription continue des écritures comptables. Les premiers juges notèrent cependant que le demandeur était resté en défaut de faire parvenir une telle comptabilité simplifiée à l'administration des Contributions directes ou du moins de verser des pièces permettant d'établir avec certitude le caractère exhaustif des revenus qu'il affirmait avoir réalisés au cours de l'année 1997. En effet, indépendamment de la question de savoir si le demandeur avait valablement pu ne pas révéler l'identité des donneurs d'ordres et bénéficiaires des sommes virées sur et à partir de ses comptes bancaires, en se basant sur le secret professionnel, le tribunal constata que les quelques extraits bancaires versés par le demandeur, concernant uniquement les mois de novembre et décembre 1997 et censés démontrer l'existence d'argent de tiers sur ses comptes bancaires, ne lui permettaient pas de vérifier la véracité des affirmations concernant la situation patrimoniale du demandeur en 1997.

Le tribunal en conclut que le bureau d'imposition avait valablement pu, d'une part, procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition, conformément aux termes du paragraphe 217 (2) AO, et, d'autre part, retenir le montant de … LUF au titre des revenus supplémentaires non déclarés.

Par un jugement subséquent du 25 septembre 2014 (n° 32064a du rôle), le tribunal redressa encore une erreur matérielle contenue au jugement du 18 septembre 2014 en retenant qu'il y avait lieu de *« remplacer à la page 10, 2e alinéa, le montant de … LUF par le montant de … LUF »*.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 28 octobre 2014, Monsieur ... a régulièrement relevé appel de ces jugements des 18 et 25 septembre 2014.

A l'appui de cet appel, il expose que le manquant des revenus allégué par l'administration des Contributions pour l'année d'imposition 1997 d'un montant de … LUF, dégagé à partir d'une comparaison de fortune, serait dû pour l'essentiel à la présence de fonds importants appartenant à des tiers qu'il aurait cependant continués à ceux-ci. Il relève en outre que les revenus provenant de l'exercice de sa profession d'avocat n'auraient pas été les seuls à faire vivre sa famille, étant donné qu'il aurait perçu en outre des prestations familiales de l'ordre de … LUF par mois et une rente d'accident mensuelle de … LUF, à côté des aides apportées par sa mère pour les frais vestimentaires et les activités scolaires et extrascolaires de ses enfants. Il en déduit que la taxation opérée pour l'année en cause s'écarterait de façon considérable des revenus effectivement perçus au courant de l'année 1997.

En droit, Monsieur ... réitère son moyen tiré de la prétendue prescription de la créance fiscale en soutenant qu'il y aurait lieu d'appliquer au cas d'espèce un délai de prescription de 5 ans, tout en contestant qu'il aurait remis une déclaration incomplète ou inexacte justifiant, aux termes de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, l'application d'un délai de prescription de 10 ans. Il estime qu'au vu de son secret professionnel il aurait été en droit de noircir les noms des bénéficiaires et destinataires au profit desquels il aurait fait des virements et qu'il n'y aurait aucune raison de douter de la sincérité des montants repris à sa déclaration, la taxation ayant été établie sur base d'une appréciation subjective de l'administration fiscale. Finalement, l'appelant relève encore que l'administration fiscale n'aurait posé aucun acte susceptible d'interrompre la prescription.

C'est tout d'abord à bon escient que le tribunal a relevé que dans le cas d'espèce la créance du Trésor est née en 1997 et que le délai de prescription a pris cours le 1er janvier 1998. Pour le surplus, la Cour constate que le bureau d'imposition, sur base d'une comparaison de fortune pour l'année 1997 établie à la suite de la déclaration d'impôt de Monsieur ..., a retenu le caractère incomplet de la déclaration fiscale litigieuse et a conclu à l'existence de revenus dissimulés pour procéder par voie de taxation et fixer les bases d'imposition en majorant son bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale de … LUF.

Partant, c'est à juste titre que les premiers juges sont arrivés à la conclusion qu'il y a eu imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 et que la créance du Trésor ne se prescrit non pas par 5 ans, mais par 10 ans.

La Cour rejoint encore l'analyse détaillée des premiers juges relative à l'interruption du délai de prescription suite à la notification de la contrainte en date du 2 décembre 2002, conformément au contenu de l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 renvoyant à l'article 2244 du Code civil, de sorte qu'un nouveau délai décennal a commencé à courir à partir de la prédite date du 2 décembre 2002, délai, pour le surplus, suspendu par l'introduction d'une réclamation auprès du directeur et l'octroi du sursis à exécution en date du 5 décembre 2002 jusqu'au jour de la décision directoriale du 14 novembre 2012. Finalement, c'est encore à juste titre que les premiers juges ont relevé que le délai de prescription se trouve de nouveau interrompu par l'introduction du recours contentieux en date du 18 février 2013.

Il s'ensuit que le moyen de l'appelant tiré d'une prétendue prescription de la créance fiscale est à abjuger.

Monsieur ... invoque ensuite, pour la première fois en instance d'appel, le moyen tiré de la violation de l'article 6, paragraphe 1er, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) disposant, entre autres, que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable. Il signale dans ce contexte que l'administration a tout d'abord mis 4 ans avant de procéder à son imposition et qu'ensuite le directeur n'a pris sa décision finale sur réclamation qu'après un délai de pratiquement 10 ans, sans que de nouvelles pièces n'aient été sollicitées entre-temps. Il estime encore que si l'administration avait pris sa décision de suite, il lui aurait encore été possible de retrouver tous les dossiers actuellement détruits pour éclaircir sa situation. Il relève finalement que la décision finale du directeur n'a été prise en 2012 que sur son insistance. Partant, aux yeux de l'appelant, le délai raisonnable, tel que se dégageant de l'article 6 de la CEDH, se trouve largement dépassé, de sorte que la décision directoriale du 14 novembre 2012 devrait encourir l'annulation.

Il ressort du dossier que le bureau d'imposition a mis plus de 4 ans à émettre le 12 septembre 2002 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 1997, suite au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1997 du 28 juillet 2008, et que le directeur n'a rendu sa décision sur réclamation à l'encontre de Monsieur ... qu'après un délai de presque 10 ans (5 décembre 2002 – 14 novembre 2012), délais qui ne sont guère justifiables et pour lesquels le délégué du gouvernement n'a, par ailleurs, fourni la moindre explication.

Ceci étant relevé, c'est cependant à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen, l'article 6 de la CEDH trouvant application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative relative à un bulletin d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil (cf. Laurent BARONE : *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, édit. L'Harmattan, pp. 52-56 et 64-74 ; Cour adm. 29 juillet 2009, n° 25536C du rôle).

Dans ce contexte, il convient d'ailleurs de relever que l'appelant avait bénéficié en date du 5 décembre 2002 d'un sursis à exécution, de sorte que l'écoulement du délai subséquent ne lui a causé *a priori* aucun préjudice et qu'il aurait pu, tel que relevé par la partie étatique, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe 3, points 1. et 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, introduire dès l'écoulement d'un délai de 6 mois après l'introduction de sa réclamation auprès du directeur un recours contentieux devant le tribunal administratif contre le bulletin d'imposition litigieux.

Le moyen afférent est partant à rejeter.

Monsieur ... estime finalement que la décision du directeur devrait être réformée dans la mesure où elle confirmerait la taxation d'office ayant majoré son chiffre d'affaires de … LUF. Il argumente que les extraits bancaires produits par ses soins permettraient de justifier *« le manquant »* signalé par le bureau d'imposition et qu'il ne lui appartiendrait dès lors pas de verser tous les extraits bancaires de tous ses comptes sur toute l'année 1997 visée, sous peine de violer son secret professionnel, ce d'autant plus que l'administration ne demanderait que l'état des comptes au 1[er] janvier et 31 décembre de l'année fiscale concernée. Il critique dans ce contexte encore la motivation du jugement entrepris en ce que le tribunal a insisté sur le fait qu'il n'avait pas versé un livre courant des recettes, signalant notamment que les avocats n'auraient été tenus, dans les années 90, que de tenir une comptabilité simplifiée selon l'article 18. (1) LIR, et non pas une comptabilité telle que prévue à l'article 18. (3) LIR. D'ailleurs, l'administration ne lui aurait jamais demandé la production d'un tel livre. Finalement, il estime que la possibilité pour l'administration de procéder par comparaison de fortune permettrait à celle-ci de modifier à sa guise les résultats d'une comptabilité en inventant des chiffres ne correspondant pas à la réalité. Ainsi, il ne serait pas impossible pour un indépendant de clôturer une année avec une perte s'il avait pu se constituer des réserves en fonction de bénéfices réalisés les années précédentes et de réserves constituées depuis longtemps.

L'Etat, de son côté, insiste sur le fait que le bureau d'imposition, sur base d'une comparaison de fortune, a établi un train de vie négatif de … LUF concernant l'année 1997 pour conclure à des recettes dissimulées de … LUF. La partie étatique relève que les deux comptes bancaires mis en avant par Monsieur ..., dont des copies d'extraits contiendraient des *« sommes de tiers »*, avaient été considérés lors de la comparaison de fortune, ce d'autant plus que les *« sommes de tiers »* mises en avant concernent tant des virements aux deux comptes bancaires que des virements émanant desdits comptes. Le délégué du gouvernement constate encore que l'appelant n'avait produit que quelques extraits bancaires isolés concernant les mois de novembre et décembre 1997. Partant, le train de vie évalué à … LUF pour couvrir les dépenses privées d'une famille composée de deux adultes et trois enfants serait pleinement justifié et l'appelant n'apporterait pas de justificatifs que le bulletin d'impôt litigieux, établi par voie de taxation, s'écarterait de manière significative des revenus réalisés au cours de l'année litigieuse. Finalement, le représentant étatique constate encore que si Monsieur ..., en tant que membre d'une profession libérale, n'était pas tenu de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables, tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeois, il n'avait pas non plus tenu de comptabilité simplifiée en vertu de l'article 18. (3) LIR en procédant notamment à une inscription continue des écritures comptables. Partant, l'appelant n'aurait fourni aucun élément de preuve pertinent susceptible de démontrer que la taxation s'écarterait de façon considérable des revenus réellement réalisés au cours de l'année litigieuse.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit:

« *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht*

vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt. Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable (cf. Cour adm. 29 octobre 2009, n° 25700C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 525 et autres références y citées).

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité.

Une déclaration d'impôts ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire. Il est encore faux de soutenir que l'administration ne pourrait augmenter les recettes imposables que si elle rapporte la preuve des faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale. – Les dispositions légales applicables instaurent un régime qui ne fait bénéficier une déclaration d'impôt d'aucune présomption de véracité, mais qui impose au bureau d'imposition une mission de contrôle et d'examen objectif et impartial de la déclaration et d'investigations supplémentaires en cas de doute raisonnable sur le caractère véridique et complet de la déclaration, le contribuable étant corrélativement soumis à un devoir de collaboration avec le bureau d'imposition en éclairant les points douteux et en produisant des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part (cf. Cour adm. 6 novembre 2007, n° 23068C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 532 et autres références y citées).

La remise d'un état des recettes par un avocat, dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office, n'a pas la valeur probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels. Seules peuvent prouver ces recettes, et surtout leur caractère exhaustif, des pièces telles que des extraits de comptes bancaires (cf. Cour adm. 19 février 2009, n° 24907C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 530).

En l'espèce, il convient de constater, sur base des seuls chiffres indiqués par Monsieur ... dans sa déclaration d'impôts, que le bureau d'imposition a retenu un train de vie négatif de … LUF pour l'année 1997 dans le chef de l'appelant, tout en chiffrant les recettes dissimulées dans ce contexte à … LUF.

Monsieur ..., de son côté, explique ce constat, ainsi que cela ressort de son courrier du 11 juillet 2002, par *« l'existence d'une importante somme d'argent tiers sur mes comptes ... et ... »* et la somme des prestations familiales touchées pour l'année litigieuse.

D'après l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

Au vu du train de vie négatif se dégageant de la déclaration de l'appelant, le bureau d'imposition était en droit d'émettre des contestations par rapport à cette déclaration, tout en ajoutant un montant de … LUF censé couvrir le train de vie d'une famille de … personnes, et il appartenait dès lors à Monsieur ..., conformément au mécanisme institué par l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, de fournir des renseignements et explications convaincants, la charge de l'exactitude de ses déclarations lui incombant.

Or, la Cour arrive à la conclusion que les explications données par l'appelant dans sa lettre du 11 juillet 2002, de même qu'au niveau de la phase contentieuse, ne sont pas convaincantes ni de nature à remettre en cause la taxation d'office opérée par l'administration fiscale.

En effet, tel que relevé à juste titre par le directeur, de même que par le délégué du gouvernement lors de la phase contentieuse, les quelques extraits bancaires produits par Monsieur ... se rapportant aux mois de novembre et décembre 1997 et destinés à prouver ses allégations concernant la détention d'importantes sommes pour le compte de tiers ne sont pas pertinents, étant donné que le montant des virements au crédit des deux comptes bancaires ... et ..., de même que des virements émanant desdits comptes bancaires à destination de divers bénéficiaires et au-delà de ce que les identités ont pour le surplus été cachées, est nécessairement compris dans la comparaison de fortune de l'année 1997 établie par le bureau d'imposition, ladite comparaison reprenant les valeurs sur les divers comptes respectivement au 1er janvier et 31 décembre de l'année litigieuse. Il en est de même de la rente et des prestations familiales virées sur le compte ... qui est également repris à ladite comparaison de fortune.

Pour le surplus, il convient de noter que les dires de Monsieur ... qu'une partie du train de vie de sa famille aurait été assurée par sa propre mère, qui aurait participé par des dépenses au profit des trois enfants, ainsi que par des économies réalisées les années précédentes, sont respectivement restés en l'état de pure allégation et trop vagues pour emporter la conviction de la Cour, l'appelant étant resté en défaut de fournir le moindre détail et de produire la moindre pièce en relation avec cette argumentation.

A cela s'ajoute encore que l'appelant n'a pas procédé à une inscription continue des écritures comptables sur base d'une comptabilité simplifiée d'après l'article 18. (3) LIR et est resté en défaut de produire le moindre relevé complet de ses recettes pour l'année d'imposition litigieuse, de manière qu'il n'a pas rapporté des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné du bulletin d'impôt entrepris. Ainsi,

il aurait pour le moins appartenu à Monsieur ... de produire la totalité de ses extraits bancaires pour l'année litigieuse, de manière à permettre respectivement au bureau d'imposition et au directeur d'avoir une vue complète et détaillée sur sa situation financière et non pas de produire seulement quelques extraits bancaires sur lesquels les identités des bénéficiaires ont pour le surplus été complètement cachées. Dans ce contexte, l'objection tirée d'une violation du secret professionnel en cas de fourniture d'éléments de renseignement supplémentaires ne saurait valoir, étant donné que l'avocat contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves – et il en a les moyens: p. ex. un certificat de ses revenus établi par les établissements bancaires avec lesquels il travaille; un relevé de tous ses extraits bancaires avec noircissement des donneurs d'ordre – aptes à renseigner l'administration des Contributions de la réalité de ses revenus (cf. Cour adm. 19 mai 2009, n° 25152C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 530).

Il découle des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être justifié et que le jugement entrepris du 18 septembre 2014, ensemble le jugement rectificatif du 25 septembre 2014, sont à confirmer dans toute leur teneur.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel du 28 octobre 2014 en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelant ;

partant, confirme les jugements entrepris des 18 et 25 septembre 2014 ;

condamne Monsieur ... ... aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE